

**Audience publique du 16 mars 2016**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'appel en garantie

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 36056 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 26 mars 2015 par Maître Dieter Grozinger de Rosnay, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 janvier 2015 rejetant comme non fondée une réclamation introduit le 11 septembre 2014 contre un bulletin d'appel en garantie du 4 juillet 2014 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 juin 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 juillet 2015 par Maître Dieter Grozinger de Rosnay au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Dieter Grozinger de Rosnay et Madame le délégué du gouvernement Christiane Martin en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 mars 2016.

---

Le 4 juillet 2014, le bureau d'imposition RTS ... de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin d'appel en garantie, (*Haftungsbescheid*), en vertu du § 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « AO », en sa qualité de gérant administratif de la société à responsabilité limitée ..., ci-après désignée par « la société », ledit bulletin déclarant Monsieur ... co-débiteur solidaire d'un montant de ... € en principal et intérêts au titre de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2001 à 2003.

Ledit bulletin est libellé comme suit :

« [...]

*Vu la requête introduite le 11 septembre 2014 par Me Dieter GROZINGER DE*

*ROSNEY, au nom du sieur ..., L-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ... en date du 4 juillet 2014 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu le § 119 alinéa 1<sup>er</sup> AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les formes (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ..., de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombent à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non-paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2001, 2002 et 2003 au montant total de ... euros, dont ... euros en principal et ... euros pour intérêts de retard; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;*

*Considérant que le réclamant fait valoir d'une part, que la dette du Trésor serait prescrite et, d'autre part, qu'il n'aurait commis aucune inexécution fautive pouvant engager sa responsabilité ;*

#### *Quant à la prescription*

*Considérant que la société .... est tombée en faillite au cours de l'année 2003 ;*

*Que l'assignation en faillite, équivalent à une citation en justice telle que signalée à l'article 2244 du Code civil, a déclenché l'interruption de la prescription des dettes fiscales de la société, ceci au sens de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 3 de la loi modifiée du 22 décembre 1951, portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions peuvent être interrompues ;*

*Que ce n'est qu'à partir du jugement de clôture de la faillite, soit en l'occurrence le 27 novembre 2013, que l'interruption de la prescription prend fin et qu'une nouvelle prescription, susceptible, aux termes de l'alinéa 2 de l'article 3 de la loi précitée du 22 décembre 1951, d'être interrompue de la même manière, commence à courir et s'accomplit à la fin de la quatrième année suivant celle du dernier acte interruptif de la précédente prescription ;*

*Qu'il en résulte que les cotes d'impôt contestées ne se prescriront qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018, de sorte que le moyen y afférent laisse d'être fondé ;*

#### *Quant à la notion de faute*

*Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier que pour les années en*

*cause, les retenues d'impôt sur les traitements et salaires n'ont été payées que partiellement ;*

*Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;*

*qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;*

*que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ses obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;*

*que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;*

*que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;*

*qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;*

*Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;*

*Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;*

*que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;*

*Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité*

*en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;*

*Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;*

*qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant pour les années d'imposition litigieuses ;*

*Considérant qu'il se dégage d'une publication au Mémorial C no 57 de l'année 1988, que lors de l'assemblée générale du 3 décembre 1987, le réclamant a été nommé gérant administratif de la société ...;*

*Qu'il se dégage encore d'une publication au Mémorial C no 126 de l'année 1990, que lors de l'assemblée générale des actionnaires du 14 novembre 1989, le réclamant a été nommé gérant unique de ladite société pour une durée indéterminée ;*

*qu'en cette qualité il était en charge de la gestion journalière de ladite société et pouvait engager celle-ci par sa seule signature ;*

*que ce mandat a été confirmé lors de l'assemblée générale du 12 janvier 1995, comme cela résulte d'une publication au Mémorial C no 180 de l'année 1995 ;*

*Considérant que pour les années en cause, le réclamant n'a réglé que partiellement les retenues, ce fait constituant en soi une faute caractérisée ;*

*Considérant en effet que le § 109 AO prévoit un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne déroge pas au droit commun, mais qui le renforce, et soumet la mise en œuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (schuldhafte Verletzung), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute ;*

*que la faute consiste dans le fait, soit de ne pas avoir accompli soi-même, soit de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations incombant à la personne morale représentée et que le dommage consiste dans l'insuffisance de l'impôt légalement dû, le lien de causalité se caractérisant par le fait que l'insuffisance est la conséquence du comportement fautif du représentant ;*

*que le fait pour un gérant, position-clé d'une société, de ne pas verser les retenues sur traitements et salaires au Trésor public constitue un comportement fautif per se ;*

*Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité de la réclamante est engagée en vue des éléments qui précèdent ;*

*Considérant que pour les années visées, les montants à retenir n'ont été payés que partiellement au receveur ;*

*Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser la totalité de l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant les années 2001, 2002 et 2003 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;*

*Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant de la société à responsabilité limitée ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de la période en cause est justifiée ;*

*Considérant que, de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme ;*

*la rejette comme non fondée.[...] »*

Par courrier de son mandataire du 10 septembre 2014, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin d'appel en garantie précité du 4 juillet 2014.

Par décision du 27 janvier 2015, le directeur rejeta ladite réclamation comme non fondée.

Conformément aux dispositions du § 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes aux contribuables. Or, conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3), 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal ou encore un bulletin de l'impôt sur la fortune.

Il s'ensuit que le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours principal en réformation, qui est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur critique la décision déferée en ce qu'elle a considéré la dette du trésor ne serait pas prescrite au motif que l'assignation en faillite, équivalente à une citation en justice telle que signalée à l'article 2244 du code civil aurait déclenché l'interruption de la prescription des dettes fiscales de la société, alors qu'en

l'espèce, la société, aurait été déclarée en faillite le 17 septembre 2003 non pas sur assignation, mais sur aveu. Par ailleurs, l'administration des Contributions directes resterait en défaut de produire une demande en admission au passif de la faillite susceptible d'interrompre la prescription.

Dans la mesure où l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accises sur l'eau de vie et des cotisations d'assurances sociales, la créance du trésor public se prescrirait par cinq ans à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance est née, les délais de prescription afférents aux impôts sur salaire relatif aux années 2001, 2002 et 2003 auraient commencé à courir respectivement à compter des 1<sup>er</sup> janvier 2002, 2003 et 2004 pour expirer respectivement les 1<sup>er</sup> janvier 2007, 2008 et 2009.

Par voie de conclusion, le demandeur estime que le bulletin d'appel en garantie litigieux du 4 juillet 2014 aurait été émis après l'expiration du délai de prescription.

Le demandeur conteste encore que l'admission d'une créance au passif d'une faillite pourrait être considérée comme acte interruptif de prescription et plus particulièrement que cette interruption porterait ses effets jusqu'au jugement de clôture de la faillite. En effet, sur base d'un arrêt de la Cour de cassation française, le demandeur fait plaider que seule l'interruption de la prescription résultant d'une assignation en justice produirait ses effets jusqu'à l'extinction de l'instance.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Par rapport au seul moyen invoqué par le demandeur en l'espèce, force est au tribunal de constater que selon l'article 3, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précisant les conditions dans lesquelles les prescriptions peuvent être interrompues : *« les délais de prescription pour l'établissement et le recouvrement des sommes, en principal, intérêts et amendes fiscales, dû au titre des impôts visés à l'article 2 de l'article 1<sup>er</sup> de la présente loi ainsi que des impôts extraordinaires sur les bénéfices de guerre et sur le capital sont interrompus, soit de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du Code civil, soit à une renonciation du contribuable au temps déjà couru de la prescription [...] »*.

Aux termes de l'article 2244 du Code civil : *« Une citation en justice, en commandement où une saisie, signifiée à celui qu'on veut empêcher de prescrire, forme l'interruption civile. »*

Une interprétation extensive de l'article 2244 précité du Code civil admet qu'une demande en admission au passif d'une faillite est considérée, à l'instar d'une citation en justice, comme un acte de poursuite exercée par le créancier contre le débiteur interrompant la prescription,<sup>1</sup> dans la mesure où, après le prononcé de la faillite, le créancier ne dispose pas d'autres moyens d'action à l'égard du débiteur récalcitrant, les poursuites individuelles des créanciers chirographaires étant suspendues. Ainsi *« Perdant l'exercice de ses actions individuelles, le créancier chirographaire ne pourra plus agir pour se procurer un titre exécutoire, et il ne pourra plus faire usage du titre qu'il aurait. Il ne lui appartient plus que*

---

1 Voir CA 6 janvier 2011, n°27126C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n°486

*de faire reconnaître l'existence et le montant de sa créance par la production à la faillite. »<sup>2</sup>*

Il est par ailleurs de jurisprudence que l'effet interruptif du délai de prescription d'une déclaration de créance se prolonge jusqu'au jour du jugement de la clôture de la faillite.<sup>3</sup>

En l'espèce, force est au tribunal de constater, sur base des éléments soumis à son appréciation, et notamment les prétentions de la partie étatique, non contestées à cet égard par le demandeur, que la déclaration de créance litigieuse a été acceptée par le juge commissaire et le curateur de la faillite de la société en date du 18 octobre 2003. Par ailleurs, la faillite litigieuse a été définitivement clôturée par jugement du 27 novembre 2013, lequel constitue dès lors la fin d'interruption de la prescription.

Par voie de conséquence, le bulletin d'appel en garantie litigieux, émis le 4 juillet 2014, n'a pas été émis en dehors du délai de prescription de cinq ans.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non fondé, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,  
Thessy Kuborn, premier juge,  
Géraldine Anelli, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 16 mars 2016, par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original  
Luxembourg, le 16 mars 2016  
Le greffier du tribunal administratif

---

2 L. Fredericq, *Traité de droit commercial belge*, Tome VII, éd. 1949, p. 278, n° 153

3 Voir Trib. Lux., 23 avril 2014, n°11077